

DLOUHODOBÝ MAJETEK VE VYBRANÝCH ÚČETNÍCH SYSTÉMECH GERMÁNSKÉ SKUPINY A SROVNÁNÍ S POŽADAVKY IFRS

FIXED ASSETS IN THE CHOSEN ACCOUNTING SYSTEMS OF GERMAN GROUP AND COMPARISON WITH THE REQUIREMENTS OF IFRS

Patrik Svoboda

Anotace:

V příspěvku jsou uvedeny dílčí výsledky výzkumu MSM 6215648904 (Brno, 2006) v oblasti komparace účetních systémů. Předmětem zájmu byly účetní systémy germánské skupiny (členění dle kulturně-sociálního hlediska), zejména německý, rakouský a švýcarský model. Tyto systémy jsou komparovány s požadavky IAS/IFRS a českého účetního práva.

Klíčová slova:

dlouhodobý majetek, oceňování, účetní systémy, všeobecně uznávané účetní zásady

Abstract:

In the contribution are presented results of the research MSM 6215648904 (Brno, 2006) in the area of comparison of accounting systems. There was paid main attention to the accounting systems of German Group (culture-social point of view), especially German, Austrian and Swiss accounting system. These systems are compared with requirements of IFRS and Czech Accounting Law.

Keywords:

Fixed assets, Appraisalment, Accounting Systems, Generally Accepted Accounting Principles

ÚVOD

České účetnictví, podobně jako německé, rakouské i švýcarské je součástí systému, který je (na rozdíl od anglosaské oblasti) založen na zákonech a prováděcích předpisech a výrazně ovlivněn faktem, že finanční zdroje nejsou v hojné míře získávány na kapitálovém trhu ale spíše v bankovním sektoru, proto jsou přednostně brány v úvahu požadavky na účetní závěrku ze strany věřitelů, dodavatelů, odběratelů a obchodních partnerů spíše než požadavky investorů. V současné době probíhá v odborných kruzích diskuze o nezbytnosti evropské a světové harmonizace ve vykazování nejen v rámci velkých společností, které mají své cenné papíry kotovány na kapitálových trzích, ale i pro menší společnosti s přehlednější strukturou svých vlastníků. Jsou diskutována kritéria pro zařazení účetních jednotek mezi SME (Small and Medium-sized entities), účetní principy, které by měly být především akceptovány, způsob vytvoření akceptovatelných standardů pro SME, jejich vztah k „velkým“ standardům mezinárodního účetního výkaznictví a další problémy.

CÍL A METODIKA

Cílem příspěvku je uvést některé výsledky výzkumu MSM 6215648904 (Brno, 2006) v oblasti komparace účetních systémů. Pozornost byla zaměřena především na české účetní právo, které je komparováno s účetními systémy tzv. Germánské skupiny při zohlednění

kulturně sociálního členění účetních systémů dle Hofsteda(1980). Pozornost byla zaměřena především na německé, rakouské a švýcarské účetnictví se záměrem identifikace podstatnějších rozdílů ve vymezení a oceňování dlouhodobého majetku v českém a germánském systému a srovnání s požadavky mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, které pak ovlivňují jak rozvahu, tak i výši dosaženého výsledku hospodaření. Zjištěné rozdíly mohou být považovány za určité překážky v harmonizaci účetních těchto SME. Vzhledem k omezenému rozsahu příspěvku byla hlavní pozornost zaměřena na nehmotný dlouhodobý majetek a částečně hmotný dlouhodobý majetek. Kromě analýzy vybraných německých, rakouských a švýcarských účetních předpisů bylo dále využito pro řešení sporných oblastí konzultací se zaměstnanci několika účetních a daňových kanceláří a zaměstnanců firem, které připravují podklady pro konsolidaci závěrky dle německého či švýcarského účetního práva.

VÝSLEDKY A DISKUZE

Účetní systémy germánského bloku jsou založeny na obdobných principech jako účetnictví české, tj. principu srozumitelnosti, realizace, nepřetržitého trvání účetní jednotky, úplnosti účetní závěrky, bilanční identity a rozvahového data. Pro oceňování jednotlivých rozvahových položek je používáno principu individuálního oceňování, existuje však několik výjimek z této zásady. Při oceňování aktiv i pasiv v německém a rakouském systému by měly být respektovány někdy vzájemně kolidující zásada řádně vedeného účetnictví a bilancování a zprostředkování obrazu o majetkové, finanční a výnosové situaci, která odpovídá skutečným okolnostem (věrný a poctivý obraz) a dodržení principu parity. To znamená, že v účetní závěrce se mohou zachytit pouze realizované zisky ale musí být zohledněna i předpokládaná rizika a ztráty předpokládaná k datu účetní uzávěrky. Aktiva jsou tedy při pořízení oceňována pořizovací cenou či vlastními náklady, k rozvahovému dni by však měla být přeceněna na hodnotu odpovídající tomuto dni. Tato zásada je v německém i rakouském účetnictví důsledně uplatňována u oběžných aktiv, ve zmírněné podobě u dlouhodobého majetku. Naopak u závazků by k rozvahovému dni mělo dojít k přecenění na hodnotu odpovídající rozvahovému dni pouze směrem nahoru. Při sestavování účetní závěrky je nutno respektovat zásadu zákazu kompenzace, přičemž dle českých předpisů lze kompenzovat pohledávky a závazky vedené ve stejné měně, vůči stejnému subjektu vůči stejné a mající splatnost do jednoho roku. Dle německého obchodního práva lze kompenzovat pohledávky a závazky stejného druhu, u nichž se příliš neliší doba splatnosti, je tedy možná kompenzace i u dlouhodobých pohledávek a závazků. Co se týká **vymezení** aktiv, z německého obchodního zákoníku nevyplývá přímo, zda pro zahrnutí položek majetku do rozvahy je rozhodující právní vlastnictví či ekonomické vlastnictví, tedy zda příslušný předmět může vykazat i jiný než právní vlastník. Při podrobnějším studiu předpisů ale zjistíme, že v HGB je řešen pouze jediný problém, kdy ekonomický vlastník může vykazat věc ve svých aktivech i když ještě není právním vlastníkem, a to je případ koupě majetku na splátky, kdy vlastnické právo přechází na kupujícího až v okamžiku zaplacení poslední splátky. Předmět operativního i finančního majetku tak vykazuje ve svých aktivech pronajímatel stejně, jako je tomu v případě národní české legislativy, zatímco dle požadavků IAS/IFRS ekonomický vlastník, tedy nájemce v případě finančního leasingu majetek vykazuje ve svých aktivech a odpisuje ho. Majetek je v německé, rakouské i švýcarské rozvaze členěn na tři podstatné skupiny, analogicky jako v ČR, tedy na dlouhodobý majetek, oběžný a ostatní majetek a časové rozlišení. Velké kapitálové společnosti mohou jako první položku vykazat i pohledávky za upsaný základní kapitál, ale pouze za předpokladu, že již u této pohledávky byla přesně stanovena doba její splatnosti. Dlouhodobý majetek je členěn na hmotný, nehmotný a finanční. Podle ustanovení německého i rakouského obchodního práva by každý majetek, bez ohledu na svou vstupní cenu, který je učen, aby podniku dlouhodobě sloužil, byl evidován v aktivech jako dlouhodobý majetek. Naproti tomu dle českých účetních předpisů si

pro hmotný movitý majetek použitelný déle než jeden rok a pro nehmotný majetek s výjimkou goodwillu stanovuje účetní jednotka sama hodnotovou hranici s ohledem na princip významnosti a věrný a poctivý obraz. V německém účetnictví zná kategorii „drobného majetku“ pouze daňové právo. Dle něj je drobným majetkem pouze ten (určen k trvalému užívání) s hodnotou nižší nebo rovnou 410 EUR. Prakticky je tak u mnoha společností podoba účetnictví v dané oblasti ovlivněna daňovými předpisy, neboť aby mohly společnosti využít tento zahrnutí tohoto majetku do daňových nákladů, často volí i tuto hranici pro účetní účely. Takovýto majetek sice společnosti evidují v aktivech, ale uplatňuje jednorázový odpis v roce pořízení. Majetek s dobou použitelnosti 1-2 roky s cenou nižší než 100 EUR může být v návaznosti na německé daňové právo okamžiku pořízení zaúčtován do nákladů. V oblasti **nehmotného** dlouhodobého majetku lze základní odlišnosti vysledovat už v samotném vymezení nehmotného majetku. Jako aktivum nelze dle německých předpisů vykázat majetek, který nebyl získán úplatně, přičemž za úplatné nabytí je považováno nabytí koupí, směnou nebo vkladem. Z uvedeného vyplývá, že nehmotný majetek je dle českých předpisů pojat výrazně šířeji, neboť nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti a software vytvořené ve vlastní režii se u nás mohou aktivovat také za předpokladu, že byl vytvořen za účelem obchodování s ním. Podstatné rozdíly však existují v oblasti tzv. **zřizovacích výdajů**. Německé subjekty musejí rozlišit, jaký byl skutečný charakter těchto vynaložených výdajů. Náklady na založení podniku jako jsou náklady na právní pomoc, notářské poplatky, náklady na poradenství či náklady na ocenění nepeněžních vkladů a náklady na zajištění vlastního kapitálu, tj. bankovní provize, náklady na natištění akcií nemohou být v žádném případě aktivovány a vykázány v aktivech, vždy budou účtovány výsledkově a budou spojeny se ztrátou na počátku podnikání. Pouze výdaje na vybudování vnitřní a vnější organizace provozu a na záběh, resp. rozšíření firemního provozu mohou (fakultativně) u kapitálových společností být aktivovány, pouze však za předpokladu, že lze počítat s jejich krytím v budoucnu dostatečnými výnosy. Jestliže však touto aktivací dojde ke změně účetní ztráty běžného roku na zisk, musí být v tomto případě kvůli zabránění rozdělení tohoto zisku vytvořena rezerva. Doba odpisování dle obchodního práva představuje max. 4 roky. Kratší doba odpisování je možná, přípustné jsou i degresivní odpisy, ze zásady opatrnosti jsou i doporučovány. Šířeji vymezené zřizovací výdaje dle české legislativy jsou aktivovány v případě, že překročí hranici stanovenou účetní jednotkou, a měly by být odepsány do pěti let. **Goodwill** je vymezen v německém a rakouském obchodním právu obdobně jako v České republice, účetní jednotka se však může rozhodnout, zda rozdíl mezi cenou akvizice a součtem ocenění převzatého majetku sníženého o závazky (je-li kladný) zahrne do výsledku hospodaření nebo zda ho bude vykazovat v aktivech a odpisovat. V případě zahrnutí majetku do aktiv musí být tento majetek odepsán do čtyř let, ve výši minimálně 25% ročně, v případě odpisování dle plánované doby použitelnosti (maximálně však do patnácti let) musí být tato záležitost ekonomicky zdůvodněna. Daňové právo ovšem vyžaduje jeho evidenci v aktivech a odpisování, stejně jako v ČR, po dobu patnácti let rovnoměrně, degresivní odpisy jsou v tomto případě nepřípustné. V HGB není detailně řešena otázka záporného Goodwillu, tedy Badwillu. Tato položka se však v žádném případě nesmí objevit v rozvaze, a z toho vyplývá, že mohou být uplatněny dva přístupy – buď o hodnotu badwillu zvýšit výsledek hospodaření ihned v roce nabytí majetku, což ale odporuje zásadě opatrnosti či postupovat analogicky jako dle českých předpisů v případě nabytí souboru majetku, pokud se ale nejedná o podnik či provozovnu, tzn. o částku, o kterou společnost zaplatí za podnik či provozovnu méně, snížit v poměrné výši ceny nabývaných složek majetku (v poměru jejich evidenčních cen).

Pokud se týká požadavků **mezinárodních účetních standardů** na dlouhodobý nehmotný majetek, jsou definována jako ekonomický zdroj ovládaný podnikem v důsledku minulých událostí, od kterého se očekává, že z něj poplyne podniku budoucí ekonomický prospěch

(definice aktiva) a který představuje identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Identifikovatelným aktivem je za předpokladu, že je **oddělitelné**, tzn. může být separováno od podniku a převedeno či prodáno, může k němu být udělena licence, pronajato či směřeno, a to buď samo o sobě anebo se souvisejícím kontraktem, aktivem či závazkem, anebo vyplývá ze smluvních či jiných zákonných práv bez zřetele na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a závazků. **Budoucím ekonomickým prospěchem** je pak rozuměno získání výnosů z prodeje výrobků či služeb anebo úsporu nákladů, navíc musí být zřejmé, že tento užitek poplyne do podniku. Zjevným rozdílem jsou zřizovací výdaje, které na rozdíl od českého a částečně německého, rakouského a švýcarského práva neodpovídají definici nehmotných aktiv a musí být tedy účtovány do nákladů, z důvodu nesplnění těchto kritérií nejsou tedy považovány za nehmotný majetek ani výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na proškolení zaměstnanců, výdaje na reorganizaci části nebo celého podniku, loajalita a morálka zaměstnanců, vztah k zákazníkům aj. V případě softwaru a převoditelných práv české i germánské úpravy zhruba odpovídají požadavkům IFRS, u nehmotného majetku však v obou úpravách neexistují kritéria pro stanovení pravděpodobnosti, že budoucí ekonomický prospěch poplyne do podniku.

IFRS 3 definuje goodwill jako budoucí ekonomický přínos, který přináší aktivum, jež nelze jednotlivě identifikovat a odděleně rozpoznat. Je definován jako rozdíl, o kterou pořizovací cena podnikové kombinace převyšuje podíl nabyvatele na čisté reálné hodnotě identifikovatelných aktiv, závazků a podmíněných závazků rozpoznaných v souladu s tímto standardem. Přístup germánské skupiny byl již zmíněn, je možno uvést, že se blíží více požadavkům IAS/IFRS než česká úprava. Ta totiž rozlišuje tři druhy „goodwillu“, a to:

- goodwill při koupi, ale i vkladu podniku či přeměnách společnosti (nesplňuje podmínky podnikové kombinace dle IFRS) vznikající jako rozdíl mezi hodnotou podniku a reálnou hodnotou odděleně identifikovaných aktiv a závazků v reálné hodnotě,
- goodwill při nákupu dceřinné společnosti formou koupě majetkových podílů vykazovaný v konsolidované závěrce (tzv. konsolidační rozdíl),
- oceňovací rozdíl při nabytí majetku stejným způsobem jako v prvním bodě ale při oceňování odděleně identifikovaných aktiv a závazků v účetní hodnotě.

Koncepce goodwillu a konsolidačního rozdílu jsou tedy podobné u transakcí, které jsou podnikovými kombinacemi a u nichž se ocenění nabytých aktiv a závazků provádí reálnou hodnotou. Navíc v případě pasivního rozdílu, tj. v případě, kdy pořizovací cena podniku je nižší než součet individuálně oceněných aktiv snížených o převzaté závazky, nevzniká záporný goodwill jako v české národní úpravě, ale IFRS vyžaduje přehodnocení těchto individuálních cen. Existence tohoto rozdílu může znamenat, že aktiva, závazky, podmíněné závazky a pořizovací cena podnikové kombinace nebyly řádně identifikovány a oceněny. Zůstane-li i po tomto přehodnocení nějaký rozdíl, bude již přímo účtován výsledkově.

Co se týká **ocenění** položek jako je software, převoditelná práva či projekty, je vymezeno obdobně tedy při úplatném nabytí pořizovací cenou (dle IFRS pořizovacími náklady včetně dovozních cla a nevratných daní z prodeje po odpočtu obchodních slev a rabatů s výdaji přímo souvisejícími s přípravou nehmotného majetku k jeho zamýšlenému použití), reprodukční pořizovací cenou při bezúplatném nabytí či vlastními náklady při pořízení majetku ve vlastní režii. Nehmotné aktivum se vždy aktivuje až v okamžiku, kdy je schopno provozu a připraveno k využití, podle mezinárodních účetních standardů však je-li platba za nehmotné aktivum odložena na pozdější dobu, je za jeho pořizovací cenu brána ekvivalentní cena v penězích (vyžaduje kalkulaci úroku). Do ocenění nehmotných aktiv pořízených vlastní činností se zahrnují přímé náklady nezbytné pro vytvoření, výrobu a přípravu aktiva pro použití, tedy materiál, služby, osobní náklady, poplatky za registraci patentů, ochranných známek a autorských práv a dále amortizaci patentů a licencí použitých při vytváření majetku.

Stejně jako v ČR může vstupní ocenění obsahovat i úroky spojené s profinancováním nákladů na vytvoření aktiva. Do ceny však nelze zahrnout prodejní a správní režii (v ČR lze, pokud doba vytváření majetku převýší jeden rok). Stejně jako v ČR nelze tedy za nehmotný majetek považovat např. publikační tituly, seznamy zákazníků apod., neboť výdaje na jejich vytvoření nelze odlišit na rozvoj podniku jako celku. Na rozdíl od požadavků IFRS však lze v ČR a v germánských systémech kapitalizovat náklady na výzkum a vývoj. Co se týká **odpisování**, v ČR a uvedených systémech se nepřijímá fakt, že by nehmotný majetek mohl přispívat k výdělečné činnosti podniku aniž by se opotřebovával a musí být tedy odpisován po určitélnou dobu v návaznosti na vývoj očekávaných ekonomických užitků plynoucích z jeho využívání eventuelně podle výkonů. V případě, že není podnik schopen spolehlivě vyčíslit tyto užitky, použije lineární metodu odpisování.

IFRS vyžaduje ocenit nehmotný majetek v okamžiku nabytí majetku výše uvedenou vstupní cenou a dále se může rozhodnout pro aplikaci jednoho ze dvou způsobů:

Použít **cost model** – tedy vstupní cenu postupně snižovat prostřednictvím odpisů,

Použít **fair value** model, tedy přeceňovat k rozvahovému dni na cenu figurujícím na aktivním trhu daného aktiva.

Hmotný dlouhodobý majetek je vymezen v germánských systémech podobně jako v České republice, v samostatné položce by měl být uveden majetek, který slouží výrobnímu procesu (technická zařízení a stroje), přičemž součástí této položky by měly být i náhradní díly, pokud lze jednoznačně přiřadit příslušnému stroji či zařízení, pro špatnou aplikovatelnost tohoto ustanovení jsou velmi často tyto položky vedeny jako zásoby.

Vstupní cena **hmotného dlouhodobého majetku** pořízeného úplatně a ve vlastní režii je stanovena až na drobné výjimky analogicky jako v České republice. Jak již bylo zmíněno, k datu uzávěrky je ze zásady opatrnosti možné přecenění na aktuální cenu, která je povinné v případě poklesu oproti pořizovací ceně, který je považován za dočasný, v případě dočasného poklesu se přecenění neprovádí. Zjistí-li se, že odezněla nutnost mimořádného odpisu, zvýší se hodnota majetku zaúčtováním do výnosů, horním stropem je ze zásady opatrnosti původní vstupní cena snižená o zaúčtované řádné odpisy. Co se týče odpisování dlouhodobého majetku, jsou rozlišovány účetní a daňové odpisy. Pro účetní odpisování mohou německé firmy využít stejně jako v ČR odpisů časových vycházejících z předpokládané doby použitelnosti hmotného nebo nehmotného majetku či odpisování dle provedených výkonů. Při odpisování v závislosti na předpokládané době životnosti je možno volit mezi rovnoměrným a zrychleným (degresivním) odpisem. Výhodou degresivního odpisování je rovnoměrné rozdělení do nákladů v jednotlivých letech životnosti aktiva, kdy klesající odpisy jsou obvykle vyrovnávány vyššími náklady na opravy a údržbu dlouhodobého majetku. Progresivní odpisování lze dle německé legislativy zvolit pouze v případě, kdy vyšší výkon se objevuje až po delší době a majetek je delší dobu využitelný. V praxi je možno využít i kombinaci těchto metod, za předpokladu, že to povede k věrnějšímu zobrazení skutečnosti. Nejčastěji jde o kombinaci na počátku degresivních s lineárními odpisy, ovšem tato změna musí být plánována již na počátku odpisování.

Literatura

Hofstede, G. Culture's consequence: International differences in work related Values. Dostupné z: <http://www.sba.muohio.edu/abas/2001/brussels>.

Kovanicová, D. Finanční účetnictví – světový koncept. IFRS/IAS. 5.vyd. Polygon: Praha, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

Vaněk, M. Účetní právo v české praxi. Linde, 2003. 86 s. ISBN 80-86131-41-6.

Deutsches Handelsgesetzbuch, BGBl. Jahrgang 2005 Teil I Nr. 47, ausgegeben zu Bonn am 10. August 2005. [on-line]. Dokument ve formátu html. Dostupné z <http://www.handelsgesetzbuch.de>. [cit. 2006-02-15].

Einkommensteuergesetz (EStG) In der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, ber. BGBl. 2003 I S. 179). [on-line]. Dokument ve formátu html. Dostupné z <http://www.steuernetz.de/gesetze/estg04/index.html>. [cit. 2006-02-15].

Kontaktní adresa autora:

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní PEF MZLU v Brně, tel.545132352, e-mail: ucpatrik@mendelu.cz